

Audience publique du 21 juin 2010

Recours formé par Madame ..., ... (Belgique),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête déposée en date du 20 novembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Gerry OSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg au nom de Madame... , à B-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 août 2009, déclarant la réclamation introduite le 14 mai 2009 par la société ... au nom et pour compte de Madame contre « *l'imposition 2006* » irrecevable pour défaut d'existence d'un mandat *ad litem* ;

Vu le mémoire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 février 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Gerry OSCH en date du 22 mars 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christel DUVAL, en remplacement de Maître Gerry OSCH, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 juin 2010.

Par courrier manuscrit du 20 avril 2009, Madame... s'adressa au préposé du bureau d'imposition Luxembourg X de l'administration des Contributions directes afin notamment de solliciter un paiement étalé de sa dette fiscale.

Par courrier du 24 avril 2009, le préposé du bureau d'imposition pria Madame... de lui adresser une réclamation écrite en bonne et due forme contre le bulletin d'imposition 2006.

Le 14 mai 2009, une société ..., domiciliée en Belgique, introduisit une réclamation au nom de Madame... auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « *le directeur* », contre « *l'imposition 2006* ».

Suivant courrier datant du 26 mai 2009, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions directes adressa à ladite société ... une demande de

régularisation de la procédure en lui demandant de verser au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour « *l'instance introduite, étant entendu qu'une société est inhabile à postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions* ».

Comme suite à cette demande, la société ... versa un mandat daté du 11 septembre 2006 libellé comme suit :

« Je soussignée... (...)

donne mandat conformément aux articles 1984 à 2010 du Code Civil, à la à ..., ou employés dûment commissionnés, de procéder en notre nom et pour notre compte aux activités suivantes :

- *Rédiger mes déclarations fiscales et mes déclarations T.V.A.,*
- *Dater et signer mes déclarations, ainsi que ses annexes ;*
- *Prendre connaissance de mon dossier à l'Administration des Contributions et/ou de la T.V.A.;*
- *Se mettre en rapport avec l'Administration des Contributions Directes ou de la T.V.A. relativement aux vérifications de mes déclarations ;*
- *Recevoir tous avis émanant de l'Administration (avis rectificatifs, demandes de renseignements, avis divers et y répondre ;*
- *Prendre et donner tous renseignements se rapportant à ces déclarations, transiger et prendre accord sur quoi je promets ratification ;*
- *Au besoin, introduire toutes réclamations ou recours qu'il jugerait utiles à mes intérêts, me représenter devant les instances administratives ou autres et prendre toute initiative généralement quelconque se rapportant à l'objet de sa mission ;*
- *Le mandant s'engage à transmettre, par retour du courrier, toute la correspondance ou copie relative à la bonne exécution du mandat il reconnaît en outre avoir pris connaissance des conditions de facturation ;*
- *Le présent mandat est établi pour l'exercice fiscal en cours, avec toutes les conséquences directes ou indirectes qu'il peut entraîner. Il est renouvelable par tacite reconduction, sauf révocation expresse par lettre recommandée envoyée l'une au mandataire, et l'autre à l'Administration ».*

Suivant courrier du 3 août 2009, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions invita encore la société ... à régulariser la procédure en élisant domicile au Grand-Duché de Luxembourg.

Par décision du 20 août 2009, le directeur déclara la réclamation introduite par la société ... au nom de Madame... irrecevable faute de qualité, aux motifs suivants :

« Considérant que la réclamante a omis de spécifier le bulletin d'impôt qu'elle entend attaquer; qu'il résulte toutefois à suffisance de la requête introductive qu'elle vise le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 18 mars 2009 ;

Considérant, qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance

(Conseil d'Etat, 14.01.1986, n° 6514 ; Trib.adm., 16.06.1999, n° 10724 ; Cour adm., 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant que « l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé ; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243) » ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, la déposante a dû être invitée par lettre du 26 mai 2009 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;

Considérant que l'écrit, daté le 11 septembre 2006 et entré le 11 juin 2009, versé suite à cette demande, documente seulement que le contribuable a donné un mandat général à la ...ou employés dûment commissionnés de procéder en nom de la réclamante et pour son compte aux activités suivantes :

- « rédiger mes déclarations fiscales et mes déclarations T.V.A.,
- dater et signer mes déclarations, ainsi que ses annexes,
 - prendre connaissance de mon dossier à l'Administration des Contributions et/ou de la T.V.A.,
 - se mettre en rapport avec l'Administration des Contributions Directes ou de la T.V.A. relativement aux vérifications de mes déclarations,
 - recevoir tous avis émanant de l'Administration (avis rectificatifs, demandes de renseignements, avis divers et y répondre),
 - prendre et donner tous renseignements se rapportant à ces déclarations, transiger et prendre accord sur quoi je promets ratification,
 - au besoin, introduire toutes réclamations ou recours qu'il jugerait utiles à mes intérêts, me représenter devant les instances administratives ou autres et prendre toute initiative généralement quelconque se rapportant à l'objet de sa mission,
 - le mandant s'engage à transmettre, par retour du courrier, toute la correspondance ou copie relative à la bonne exécution du mandat. Il reconnaît en outre avoir pris connaissance des conditions de facturation,
 - le présent mandat est établi pour l'exercice fiscal en cours, avec toutes les conséquences directes ou indirectes qu'il peut entraîner. Il est renouvelable par tacite reconduction, sauf révocation expresse par lettre recommandée envoyée l'une au mandataire, et l'autre à l'Administration » ;

Considérant qu'un mandat ad litem, quelle que soit l'époque à laquelle il est effectivement produit, doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation et aucune ratification ultérieure d'une réclamation introduite sans mandat ne saurait être admise après l'expiration du délai de réclamation (cf. Cour adm. 5.11.2002, n° 15043C) ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie ; (...) »

A l'encontre de cette décision directoriale, Madame... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation par requête déposée en date du 20 novembre 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le recours principal en réformation est dès lors recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que l'article 238 AO non seulement prévoirait que le destinataire d'un bulletin d'imposition peut introduire un recours contre ce dernier auprès du directeur, mais encore qu'il peut être valablement représenté pour ce faire par un mandataire conformément à l'article 102 (2) AO.

Elle estime également que traditionnellement, sur base des règles du droit commun du mandat, seules les parties au contrat auraient qualité à contester celui-ci, de sorte qu'il n'appartiendrait pas à l'administration de contester la validité du mandat conféré.

Elle affirme encore que compte tenu de la rédaction claire et précise du contrat la liant à son mandataire, ce serait à tort que l'administration a considéré qu'un tel mandat était général, le mandat conféré en particulier portant spécialement sur l'introduction des « *réclamations et recours* » contre les bulletins d'imposition édictés par l'administration.

Subsidiairement, elle verse une attestation testimoniale établie par la rédactrice de la réclamation qui fut adressée au directeur et dont il ressortirait, « *noir sur blanc* » que la rédactrice de la réclamation avait reçu mandat précisément de contester le bulletin de l'administration des contributions pour l'exercice 2006.

Madame... fait par ailleurs plaider que la volonté du législateur, en édictant les règles relatives au mandat, aurait été de faciliter le dialogue entre l'administration et ses administrés et non pas que cette dernière profite de la moindre supposée lacune concernant la représentation de l'administré pour fuir tout débat et éviter de justifier l'imposition retenue à tort ; or, en l'espèce, tout dialogue se serait avéré impossible en phase pré-contentieuse, dès lors que l'administration aurait préféré discuter du mandat conféré que du problème fiscal à traiter, comportement que Madame... dénonce comme constituant un « *pointillisme procédural exagéré* », violant les droits de l'Homme.

En ce qui concerne le risque tel que mis en avant par l'administration, qui exigerait que le contribuable, dont la situation fiscale serait susceptible, suite à l'introduction d'une réclamation, d'être modifiée de manière permanente et irrévocable, affirme de manière expresse et spéciale son intention d'agir par la voie d'une réclamation, Madame... estime qu'un tel risque ne serait pas donné en l'espèce, la seule question en débat concernant la matière taxable et plus particulièrement la soumission à l'impôt (ou non) de l'indemnité de départ reçue par elle suite à son licenciement.

Enfin, elle conteste que le mandat conféré ait perdu toute validité au moment de l'introduction de la réclamation afférente devant le directeur.

La partie étatique, de son côté, donne à considérer qu'il serait de jurisprudence constante qu'un mandat en vue d'introduire une réclamation auprès du directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présenterait un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, de sorte qu'une telle procuration devrait être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise.

Or, en l'espèce, le délégué du gouvernement estime que le mandat litigieux du 11 septembre 2006 ne serait ni exprès, ni spécial, étant donné que non seulement il aurait été rédigé en des termes trop généraux, mais encore qu'il aurait été donné deux ans et demi avant le 18 mars 2009, date d'émission du bulletin en cause, de sorte qu'au moment de la signature du mandat, il n'y avait ni litige, ni acte faisant grief.

Il en conclut que la demanderesse n'aurait de toute façon pas pu conférer, à cette époque, un mandat spécial relatif à un acte déterminé, étant donné que le bulletin litigieux était inexistant au 11 septembre 2006 et n'était donc pas une décision déterminée.

Il relève encore que comme le mandat n'aurait été établi que pour l'exercice fiscal en cours, donc pour l'année civile 2006, il ne serait plus valable au moment de l'introduction de la réclamation du 18 mai 2009, puisqu'il aurait expiré le 31 décembre 2006.

Enfin, il dénie toute valeur à l'attestation testimoniale versée en cause par la demanderesse, ladite attestation ne portant pas ratification du mandat litigieux conféré à la société ... seule, mais tout au plus preuve d'un mandat verbal confié à Madame Or un mandat aux fins d'introduction d'une réclamation auprès du directeur devrait être exprès et spécial, ce qui exclurait un mandat oral, de sorte que la preuve résultant le cas échéant de l'attestation testimoniale ne serait pas pertinente.

Pour justifier l'exigence d'un mandat *ad litem* exprès et spécial « *en toutes matières* », le directeur s'est prévalu d'un arrêt du Conseil d'Etat du 14 janvier 1986, n° 6514, d'un jugement du tribunal administratif du 16 juin 1999, n° 10724 et d'un arrêt de la Cour administrative du 21 décembre 1999, n° 11382C.

Il convient de prime abord de souligner que contrairement à ce qui est soutenu dans la décision directoriale, l'obligation d'un mandat *ad litem* ne constitue pas en droit luxembourgeois une règle générale applicable « *en toutes matières* », mais une obligation imposée spécifiquement et explicitement par la loi dans certaines matières déterminées, telles que par exemple les situations spécifiques régies par les articles 106, alinéa 2, et 553, alinéa 2 du Nouveau Code de procédure civile, 204 du code pénal ou encore 39, alinéa 4 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives¹.

Le directeur a visé en outre en tant que base juridique les paragraphes 228 et 301 AO ainsi que les paragraphes 107, 238 et 254 AO.

¹ Voir trib. adm. 29 janvier 2007, n° 21494

Or, le paragraphe 228 AO, tout en consacrant dans son principe et quant à son objet le droit de réclamer contre une décision directoriale, ainsi qu'en énonçant les voies de recours ouvertes contre une décision sur réclamation, ne prévoit pas pour autant l'exigence d'un mandat *ad litem* pour réclamer, ni ne fixe d'autres conditions éventuelles afférentes.

Quant au paragraphe 301 AO qui dispose que « *der Steuereinsammler entscheidet über die Anfechtung* », force est encore de constater qu'il n'est pas susceptible d'élucider la problématique de la validité du mandat présenté en l'espèce par la société ... dans le cadre de l'introduction d'une réclamation devant le directeur pour compte de la demanderesse, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant la portée de ces dispositions légales.

Le paragraphe 107 AO prévoit quant à lui sous son point (1) le principe même de la possibilité de se faire représenter en matière fiscale, dans les termes suivants : « *Wer durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun.* », tandis que le paragraphe 238 AO renvoie, en matière de représentation aux paragraphes 102, alinéa 2 et 103 à 110 AO en retenant que « *Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten die § 102 Absatz 2 und die §§ 103 bis 110. Stirbt jemand, der berechtigt ist, ein Rechtsmittel einzulegen, während eine Rechtsmittelfrist läuft, bevor er das Rechtsmittel eingelegt hat, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen.* ».

Quant au paragraphe 254 AO également invoqué par le directeur, il confère la possibilité à l'administration de rejeter les personnes agissant en représentation dans différentes hypothèses, ledit paragraphe 254 AO disposant à cet égard: « *(1) Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmässige Vertreter können zurück gewiesen werden; dies gilt nicht für die im § 107 Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 und 7 finden Anwendung* ».

(2) Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen.

(3) Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt. »

Force est de constater qu'aucune des 5 dispositions prévues de l'AO n'impose une quelconque exigence concrète en matière de mandat, de sorte que la production d'un mandat *at litem* ne saurait être utilement exigée par référence à ces différentes dispositions.

Il y a lieu de se référer ensuite aux paragraphes 102 alinéa 2 et 103 à 110 AO auxquels renvoie le paragraphe 238 AO expressément visé par le directeur et qui s'inscrivent dans le chapitre « *Geschäftsfähigkeit. Vertretung. Vollmacht. Haftung* ». Parmi ces dispositions seul le paragraphe 102 AO énonce des prescriptions relatives à la représentation et au mandat, les paragraphes 103 à 110 ayant de leur côté trait aux obligations et responsabilités des représentants, de sorte que seul l'alinéa (2) du paragraphe 102 AO est à prendre en considération par rapport à la question sous examen.

Le paragraphe 102 AO est libellé comme suit :

« (1) Für die Gesellschaftsfähigkeit von Privatpersonen gelten in Steuersachen die Vorschriften des bürgerlichen Rechts.

(2) Das gleiche gilt von der Vertretung und Vollmacht, soweit in den Paragraphen 103 bis 111 nichts anderes vorgeschrieben ist. »

Dans la mesure où les paragraphes 103 à 111 ne comportent pas de prescription spécifique quant aux conditions que doit remplir un mandat en matière fiscale, ce sont partant les dispositions du code civil qui sont déterminantes à cet égard et auxquelles le directeur a indirectement fait référence en visant le paragraphe 238 AO qui renvoie à son tour au paragraphe 102 alinéa (2) AO.

L'article 1987 du code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat spécial.

Il convient de souligner que contrairement à l'application faite par la partie étatique de l'article 1987 du code civil, le mandat général n'est pas le mandat conçu en des termes généraux, la distinction entre mandat général et mandat spécial reposant sur la précision ou non, dans la procuration, des biens donnant lieu au mandat, ou de l'occasion pour laquelle le mandat a été convenu² : le mandat général porte sur tous les biens du mandant (procuration *ad universitatem negotiorum*), ou sur tous les actes juridiques à accomplir au nom du mandant, le mandataire recevant la charge de l'ensemble de ses affaires (*dispensationem totius causae*)³, tandis que le mandat spécial précise l'occasion pour laquelle il a été donné.

Le mandat conféré en l'espèce en date du 11 septembre 2006 par Madame... à la société ... n'est pas à considérer comme étant général au sens de l'article 1987 du code civil faute de couvrir d'une manière générale toutes les affaires de Madame... ; il vise en effet seules les affaires fiscales de l'intéressée dans ses rapports avec les différentes instances fiscales tant administratives que juridictionnelles⁴.

Force est encore de constater que le mandat vise spécifiquement - entre autres - l'introduction de réclamations et de recours, de sorte que la demanderesse doit être considérée comme ayant clairement exprimé sa volonté de conférer à la société ... pouvoir pour introduire une réclamation auprès du directeur.

² Encycl. Dalloz, Droit civil, T. VII, V° Mandat, n° 105.

³ Ibidem, n° 107.

⁴ Voir en ce sens : Trib. adm. 20 juillet 2009, n° 25156, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 522 ; dans le même sens : trib. adm. 1^{er} août 2007, n° 22361.

Enfin, encore que le mandat versé en cause embrasse de nombreux devoirs distincts, allant de la rédaction des déclarations fiscales à l'introduction de réclamations et recours, en passant par diverses interventions administratives, conservatoires, auprès de l'administration compétente, il n'en est pas pour autant imprécis, ledit mandat énumérant, comme cité ci-avant, expressément l'introduction de réclamations.

Dans ce contexte, il convient encore de souligner, à l'instar de la demanderesse, que si le mandat initial a été établi en date du 11 septembre 2006 « *pour l'exercice fiscal en cours* », il a été renouvelé par tacite reconduction pour chaque exercice fiscal, de sorte à couvrir également l'exercice fiscal 2006 relatif auquel le bulletin litigieux, daté du 18 mars 2009, a été émis, tout comme il couvre l'exercice fiscal de 2009, au cours duquel la réclamation litigieuse a été introduite auprès du directeur.

Il s'ensuit que le mandat délivré initialement le 11 septembre 2006 à la société ..., renouvelé tacitement, couvrirait encore l'introduction de la réclamation en date du 14 mai 2009.

L'établissement et le renouvellement de ce mandat étant antérieur à l'introduction de la réclamation toisée par le directeur, la société ... est partant à considérer comme ayant été investie d'un mandat spécial valable au sens des dispositions ci-avant relatées du code civil pour réclamer au nom et pour compte de Madame....

Il se dégage des considérations qui précèdent que c'est à tort que le directeur a déclaré la réclamation introduite par la société ... au nom de Madame... contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 irrecevable.

Encore que le tribunal est investi du pouvoir de réformer la décision directoriale lui déférée, il y a lieu de limiter la réformation de la décision déférée au seul constat de la recevabilité de la réclamation en question et de renvoyer le dossier en prosécution devant le directeur de l'administration des Contributions directes afin qu'il épuise la réclamation portée devant lui quant au fond, sous peine de priver le contribuable de son droit de voir examiner le bien-fondé de sa réclamation d'abord à un stade précontentieux par l'autorité administrative compétente.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant par réformation de la décision directoriale déférée dit que la réclamation introduite par la société ... au nom de Madame... à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 est recevable ;

renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 juin 2010 par :

Marc Sünnen, premier juge
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 21 juin 2010

Le Greffier du Tribunal administratif